

ブラッシュアップ判例・裁決例

【解説動画付】

二世帯住宅の敷地であっても小規模宅地等の課税の特例は適用できないとした事例

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所【東裁（諸）令2-95】令3・6・21裁決（非公開裁決）（TAINS:F0-3-769）

Brush up point

本件は、被相続人が2階部分に居住していた建物の請求人らが居住する1階部分に係る敷地権（本件敷地権）につき、措置法69の4の小規模宅地等の課税の特例の適用があるか否かが争点となった事案である。

国税不服審判所は、次の判断ポイントに基づき、納税者の請求を認めず、本件特例の適用はないとした。

- (1) 本件建物1階部分の本件敷地権が、被相続人の居住の用に供されていた宅地等に該当するか否かについては、具体的に、被相続人が1階部分に生活の拠点を置いていたか否かの問題であり、①日常生活の状況、②建物への入居目的、③建物の構造及び設備の状況、④生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合勘案して、社会通念に照らして客観的に判断すべきである。
- (2) 被相続人及びその妻は、本件建物2階部分に生活の拠点を置いていたと認められ、本件建物1階部分に生活の拠点を置いていたと認めることはできず、本件敷地権は、被相続人の居住の用に供されていた宅地等に該当するとは認められない。
- (3) 本件建物は、一棟の建物と認められるものの、措置法施行令40条の2第4項括弧書きが規定する「区分所有建物」に該当することから、本件敷地権は、被相続人の居住の用に供されていた部分に含めることはできない。
- (4) 被相続人及びその妻は、居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分について独立した資によっていたものと認められるから、請求人らと日常生活の資を共通にしていた関係にあったと認めることはできない。よって、請求人は、措置法69条の4第1項が規定する被相続人と生計を一にしていた親族に該当しない。

【解説動画】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧ください（40分）。
<https://youtu.be/fJIHhcPioQ>



I 事実関係

〔1〕本件被相続人（以下、「A」という。）は、平成13年1月17日、本件土地上に2階建ての一棟の建物を新築し、1階部分（以下、「本件建物1階部分」といい、その敷地権を「本件敷地権」という。）及び2階部分（以下、「本件建物2階部分」という。）をそれぞれ区分所有建物である旨の登記をした。

本件建物は、本件建物1階部分及び本件建物2階部分それぞれに玄関、リビング、寝室、台所、洗面所、風呂場及びトイレがあり、本件建物の内部では本件建物1階部分及び本件建物2階部分間で行き来することができず、外階段によって行き来することができる構造となっていた。

本件建物の新築からAの死亡に至るまで、本件建物1階部分には請求人甲（以下、「甲」という。）らとその子が居住し、本件建物2階部分にはAとその妻（以下、「B」という。）が居住していた。

本件建物の電気、ガス及び水道のメーターは、本件建物1階部分及び本件建物2階部分とそれぞれ分かれており、Aが死亡するまでの間、本件建物1階部分については甲が契約して使用料を支払っており、本件建物2階部分についてはAが契約して使用料を支払っていた。

Aは、平成22年8月10日、遺言公正証書により、本件建物1階部分を甲に相続させる旨、本件建物2階部分をBに相続させる旨、また、預貯金等の一部を甲に遺贈する旨などの遺言を残していたところ、Aの死亡により、遺言のとおり、本件建物1階部分及び本件建物2階部分は、それぞれ甲及びBが取得した。

〔2〕そこで、甲らは、本件相続に係る相続税について、確定申告書を法定申告期限までに原処分庁に提出し、申告した。甲らは、当該申告において、本件敷地権と本件建物2階部分の敷地権の課税価格に算入する各価額について、いずれも措置法69条の4第1項に規定する特例（小規模宅地等の課税の特例。以下、「本件特例」という。）を適用して計算していたが、原処分庁は、本件建物1階部分にかかる本件敷地権については、本件特例の適用は認められないとして、本件相続税について、令和2年1月23日付で甲らに対し各更正処分をするとともに、甲らに対し過少申告加算税の賦課決定処分をなした。そこで、この処分を不服とした甲は、所定の手続きを経て、本審査請求を行った。

II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、次の2つである。争点1：本件敷地権は、措置法69条の4第1項が規定するAの居住の用に供されていた宅地等に該当するか否か。争点2：甲らは、措置法69条の4第1項が規定するAと生計を一にしていた親族に該当するか否か。これらの争点に対する当事者の主張は、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>【争点1】</p> <p>イ. Aと甲らの生活は、政府が令和2年5月に全世界に配布した布製マスクが一帯分しか配布されていないこと、町内会が一帯分のみ町会費しか徴収していないこと、町内会の回覧板の確認のサイン欄が1マスだけしかないことなど、客観的に本件建物に二世帯の同居が周囲近隣に認知されている。</p> <p>ロ. 本件建物は、AがBの未来にわたっての安心した居住を何よりも考え、不動産登記上は区分所有建物としたものにすぎないことに加え、本件建物1階部分と本件建物2階部分は、郵便受け、宅配ボックス、表札、ごみ置き場など、独立性やプライバシーが保たれていない部分が多くあり、また、共用部分の電気代及び水道代が一方のみの負担となっており、ケーブルテレビ及びインターネット回線が単一の引込口かつ契約となっており、さらに、本件建物は完了検査を受けていないこと、注文住宅による独特の間取りであることも考慮すると、一般的なマンションとは明らかに相違しており、分割して処分することは不可能なものである。よって、本件建物は、措置法施行令40条の2第4項に規定する「区分所有建物」に該当しないものと認めるべきであり、本件建物1階部分は、Aの居住の用に供されていた一棟の建物に含まれる。</p>	<p>【争点1】</p> <p>イ. 本件建物1階部分と本件建物2階部分とでそれぞれ実際に独立した生活を営むのに十分な設備と構造を有しており、AとBの居住の用に供されていたのは、専ら本件建物2階部分に限られ、AとBの生活基盤が本件建物1階部分にもあったとはいえない。</p> <p>ロ. 本件建物1階部分及び本件建物2階部分は、それぞれ独立して生活を営むことを目的として設計されたものであり、独立して住居の用途に供することができ、所有権の目的となる区分所有建物として、それぞれが一の専有部分として登記がされている。よって、本件建物は、措置法施行令40条の2第4項に規定する「区分所有建物」に該当し、本件建物1階部分は、Aの居住の用に供されていた一棟の建物に含まれない。</p>
<p>【争点2】</p> <p>イ. 100組の親子がいたら100通りの親子関係・二世帯同居関係・介助介護関係があるのは当然であり、生計を一にしていたか否かの判断に当たっては、経済的な側面以外のサポートを行っていたか否かも重視すべきである。</p> <p>ロ. 甲らは、Aに対し、常に気配を察知し、生活ぶりを見守り、安全への配慮、金銭の出費への注意、健康状態への留意、日常の困りごとの相談及び解決、大物の買い出し、必要があれば送迎、慶事などの適宜のタイミングでの会食、三世代での旅行など、経済的な側面以外のサポートを行っていた。</p> <p>ハ. 甲は、Aに対し、本件建物新築当時からAが老人病院に入院するまでの約10年間、毎月十数万円を生活費として現金手渡しの方法で交付し、さらに、甲が共用部分の電気代及び水道代並びに単一の契約となっているケーブルテレビ及びインターネットの料金を支払っていた。</p>	<p>【争点2】</p> <p>イ. 生計を一にしていたものとされるためには日常生活の資を共通にしていたことを要し、少なくとも居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にあったことを要する。</p> <p>ロ. Aと甲らとはそれぞれ本件建物2階部分又は本件建物1階部分で独立して生活を送っており、生活費の支払は各自別々であり、電気、ガス及び水道の契約・支払も各自別々であった。</p> <p>ハ. 仮に甲がAに対して約10年間、毎月十数万円を生活費として交付し、また、共用部分の電気代及び水道代並びに単一の契約となっているケーブルテレビ及びインターネットの料金を支払っていたとしても、甲らとAは、別の収入を得て、別々の支出をする独立した生活費の管理をしているのに変わりはない。</p>

III 判決の要旨

〔1〕争点1の本件敷地権は、措置法69条の4第1項に規定する被相続人の居住の用に供されていた宅地等に該当するか否かについて、審判所は、次のとおり判断した。

本件は、事実認定の問題であるので、審判所は事実確認の後、次のような当てはめをした。

「①A及びB並びに甲らの日常生活の状況については・・・各々が現に独立した日常生活を送っていたと認められ、A及びBが、本件建物1階部分において、甲らと共に生活していた等の事実は認められない。また、②A及びBが本件建物2階部分に入居するに当たり、上記口の(二)の事情(筆者注：2階の方が、日当たりや風通し、眺望が良く、請求人らの子供の足音も気にならないためであった。)が認められるところ、この事実からは、A及びBは本件建物2階部分に入居することを選択しており、本件建物1階部分に入居することも、甲らと生活を共にすることも目的としていなかったことがうかがえる。」

さらに、「③本件建物1階部分並びに本件建物2階部分の設備及び構造の状況については・・・それぞれに玄関、リビング、寝室、台所、洗面所、風呂場及びトイレといった、日常生活を営むのに十分な設備を有しており、それぞれの区分ごとに独立して日常生活を送ることのできる構造であったと認められる。なお、④A及びBの生活の拠点となる建物については・・・本件建物以外にはなかったものである。これらの事実を総合勘案して、社会通念に照らして客観的に判断すると、A及びBは、本件建物2階部分に生活の拠点を置いていたと認められ、本件建物1階部分に生活の拠点を置いていたと認めることはできず、本件敷地権は、Aの居住の用に供されていた宅地等に該当するとは認められない。」

〔2〕次に、審判所は、本件建物は2階建ての一棟の建物であること、甲らは本件建物1階部分に居住していることが認められ、甲はAの親族に当たることから、措置法施行令40条の2第4項括弧書き¹の規定の適用が認められる場合には、本件敷地権について、Aの居住の用に供されていた部分に含めることができることから、当該規定の適用があるか否かについて検討した。その結果、「本件建物は・・・区分所有建物である旨の登記がされている。したがって、本件建物は、一棟の建物と認められるものの、措置法施行令40条の2第4項括弧書きが規定する『区分所有建物』に該当することから、本件敷地権は、措置法施行令40条の2第4項括弧書きの規定の適用により、Aの居住の用に供されていた部分に含めることはできない。」とした。

以上により、本件敷地権は、A自身の居住の用に供されていた宅地に当たらないとともに、一棟の建物に係るものとしてこれに含めることもできないため、措置法69条の4第1項に規定するAの居住の用に供されていた宅地等に該当しないものとした。

〔3〕次に、争点2の請求人らは、措置法69条の4第1項が規定する被相続人と生計を一にし

*1 (当該居住の用に供されていた部分が被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物(建物の区分所有等に関する法律第一条の規定に該当する建物を除く。)に係るものである場合には、当該一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分を含む。)

なお、上記の「建物の区分所有等に関する法律」第一条の規定は、次のとおりである。「一棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときは、その各部分は、この法律の定めるところにより、それぞれ所有権の目的とすることができる。」

ていた親族に該当するか否かについて、審判所は、次のとおり判断した。

本件特例においては、Aの居住の用に供されていた宅地等のほかに、Aと生計を一にしていたAの親族の居住の用に供されていた宅地等についても、その適用の対象としている。この場合、「『生計』とは、暮らしを立てるための手立てであって、通常、日常生活の経済的側面を指すものと解すべきものである。したがって、一棟の建物において被相続人の居住の用に供されていた部分以外に居住していた親族が『生計』を一にしていたと認められるためには、当該親族が被相続人と日常生活の資を共通にしていたと認められることを要し、その判断は社会通念に照らして個々になされるところ、これが認められるためには、少なくとも、居住費、食費、光熱費その他日常の生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にあったことを要するものと解するのが相当である。」とした。

そこで、事実認定のもと、「日常生活に係る費用の主要な部分についてみると・・・A及びBは、甲らと基本的に別に収入を得て別に支出をするという独立した生活費の管理をしている。具体的に、A及びBの収入金額については・・・A名義の普通預金口座に、年金収入としておのおの月額■■■■■前後の入金認められる。また、支出については・・・本件建物の電気、ガス及び水道について、本件建物1階部分については甲が契約してその使用料を支払い、本件建物2階部分についてはAが契約してその使用料を支払っており、具体的に当該使用料は・・・おのおの毎月25,000円前後の金額が電気料金、ガス料金及び水道料金として上記口座から引き落とされているところ、A及びBの公共料金は、上記収入金額で十分に賄われている。また、上記収入金額から、上記公共料金の支払金額を差し引いた金額は、おのおの月額■■■■■となるところ、かかる金額は食費を含め夫婦2名の日常生活に係る費用として十分な金額であり、実際にも・・・A及びBが日常生活に係る費用として支出していたものと認められる現金出金やクレジット代金の金額はおのおの月額225,000円であり、おのおの上記金額の範囲内で生活していたものと認められる。」

以上のとおり、「A及びBは、居住費、食費、光熱費その他日常の生活に係る費用の主要な部分について独立した資によっていたものと認められるから、甲らと日常生活の資を共通にしていた関係にあったと認めることはできない。よって、甲は、措置法第69条の4第1項が規定するAと生計を一にしていた親族に該当しない。」

〔4〕なお、甲は、本件建物は、Bの安心した居住を考慮して区分所有建物としたものにすぎず、本件建物1階部分及び本件建物2階部分は、一般的なマンションとは明らかに相違し、分割して処分することは不可能であるから、区分所有建物に該当しない旨主張したが、審判所は、この点について、「本件特例にいう区分所有建物は・・・その旨の登記がされている建物と解するのが相当であり・・・本件建物1階部分及び本件建物2階部分は、区分所有建物である旨の登記もされているから、本件敷地権が措置法施行令第40条の2第4項括弧書きの規定によってもAの居住の用に供されていた部分に含まれないことは明らかである。甲らは区分所有建物とした理由については上記のように主張するところ、これによっても、区分所有の意思に基づい

て区分所有建物の登記をしたことを否定することはできない。その他甲らが主張する、共用部分の電気代・水道代の負担、ケーブルテレビやインターネット回線の引込口や契約が一であること、完了検査を受けていないことといった個別的事情についても、一般的なマンションと相違するか否かや、分割して処分することは不可能であるか否かの判断が、本件特例の適用に影響を及ぼすと解すべき根拠がないことに照らすと、上記のような個別的事情を考慮要素とするのは適切ではない。したがって、甲らの上記各主張は、いずれも本件敷地権が本件被相続人の居住の用に供されていた宅地等に該当すると認めるべき理由にはならない。」と判断した。

IV 解説

〔1〕いわゆる二世帯住宅に対する相続税の課税の取扱いは、平成25年度（2013）の税制改正で大きく改正された。すなわち、平成25年度税制改正では、相続税について、相続税の再分配機能の回復、格差の固定化の防止等の観点から、相続税の基礎控除及び税率構造が見直され、相続税が「庶民に対する税」となった年であるが、その庶民の唯一の財産である、小規模宅地等の課税の特例につき、たとえば特定居住用宅地等に係る適用対象面積の上限が、改正前240㎡から330㎡へと拡充された。さらには、いわゆる「二世帯住宅」については、以前から建物の構造上の違いにより課税関係が異なることは不合理との指摘もあり、二世帯住宅であれば建物内部で行き来できるか否かにかかわらず、全体として二世帯が同居しているものとしてこの小規模宅地等の課税の特例の適用が可能とされた。

ただし、同じ二世帯住宅であっても、区分所有建物登記をしている場合は、小規模宅地等の課税の特例が適用されないことに注意を要する。すなわち、区分所有建物とは、2つ以上の部屋に区切られた1棟の建物で、各部屋が別々の者の所有権になっているものをいう。卓近な例でいうと、マンションがこれに該当する。したがって、二世帯住宅でも、親世帯と子世帯の住宅を親と子がそれぞれ所有し、登記上もそのようになっている場合は、区分所有建物登記に該当するので、本件特例の適用外となる。本件は、まさに、その点が問題となっているのである。〔2〕このように区分所有建物登記をしている場合の本件特例の適用除外の根拠条文は、措置法施行令第40条の2第4項括弧書きであり、次のとおり規定している（傍線部分）。

「法第69条の4第1項に規定する被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のうち政令で定めるものは、相続の開始の直前において、当該被相続人等の同項に規定する事業の用又は居住の用（同項に規定する居住の用をいう。以下この条において同じ。）に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。以下この条において同じ。）のうち所得税法第2条第1項第16号に規定する棚卸資産（これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）に該当しない宅地等とし、これらの宅地等のうちに当該被相続人等の法第69条の4第1項に規定する事業の用及び居住の用以外の用に供されていた部分があるときは、当該被相続人等の同項に規定する事業の用又は居住の用に供されていた部分（当該居住の用に供されていた部分が被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物（建物の区分所有等に関する法律

第一条の規定に該当する建物を除く。) (傍線筆者) に係るものである場合には、当該一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分を含む。)に限るものとする。」

すなわち、傍線の括弧書き部分は、当該居住の用に供されていた部分が建物の区分所有等に関する法律第1条《建物の区分所有》の規定に該当する建物(区分所有建物)に係るものであるときを除き、当該居住の用に供されていた部分が被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物に係るものである場合には、当該一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分を含むものとする旨規定しているのである。

なお、措置法通達69の4-7の4は、建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物とは、次のものであると定めている。

「69の4-7の4 措置法令第40条の2第4項及び第13項に規定する『建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物』は、区分所有建物である旨の登記がされている建物をいうことに留意する。(平25課資2-13, 課審7-18, 平26課資2-12, 課審7-17, 徴管6-25, 令元課資2-10 改正)

(注) 上記の区分所有物とは、被災区分所有建物の再建等に関する特別措置法(平成7年法律第43号)第2条に規定する区分所有建物をいうことに留意する。」

すなわち、ここでは区分所有の意思表示が重要な判断基準となり、審判所も「構造上区分所有し得る建物が当然に『一棟の建物』から除外される区分所有建物に該当するのではなく、これに該当するには区分所有の意思表示が必要と解した上で、区分所有建物である旨の登記がされたときには、その意思が存在し、かつ、これが表示されているものと解するものである。」とし、この通達の定めは、区分所有建物の登記の有無によって措置法施行令40条の2第4項括弧書きの適用範囲を合理的に画するものであると判断している。

すると、「I. 事実関係」により明らかであるが、本件は、外形的に、「本件建物1階部分」と「本件建物2階部分」は、それぞれ区分所有建物である旨の登記がなされている以上、請求人甲の所有する本件建物1階部分に係る敷地権は、法令上、本件特例の対象外となる。かりにこの法令要件を外すためには、相続発生前に、2つの区分建物を、区分合併登記する必要があるものと考えられる。

〔3〕次に、争点2は、Aの居住の用に供されていた宅地等のほかに、Aと生計を一にしていたAの親族の居住の用に供されていた宅地等についても、本件特例の適用が認められているので、請求人甲はAと生計を一にしていると主張した。

この「生計を一にする」という概念については、本件特例でも課税要件となっているにもかかわらず、定義規定がないのが特徴で、過去においてもこれに関して多くの事件が起こっている。たとえば、所得税法の事件であるが、夫婦間の報酬の支払いにつき所得税法56条の適用の有無が争われた有名な事件に「宮岡事件」(最高裁平17・7・5判決)があるが、「生計を一にする」ということが所得税法56条の第1要件であるにもかかわらず、判決では、それについて

明確な判断を下していない。ただし、過去の多くの裁判例、判決例では、「生計を一にする」という点につき、「同一の生活単位に属し、相助けて共同の生活を営み、あるいは日常生活の資を共通にしていたことをいい、また、『生計』とは、暮らしを立てるための手立てであって、通常、日常生活の経済的側面を指すものと解される」と定義した上で、「・・・『生計を一にしていた』と認められるためには、当該親族が被相続人と日常生活の資を共通にしていたと認められることを要し、そのように認められるためには、少なくとも、居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にあったことを要するものと解するのが相当である。」(国税不服審判所【東裁(諸)平30-28】平30・8・22裁判)としている。さらに、具体的には、①形式的要件(住民票や不動産の登記等)、②物理的要件(家屋の構造等)、③経済的要件(収入・生活費、水道光熱費、家賃の支払い等)を満足させているかどうかにより総合的に判断される。²

そこで、争点2は事実認定の問題であるが、審判所は通例に従い、特に③の経済的要件を丁寧分析して判断を下しており、筆者も本件では、請求人甲とAは生計を別にしてしていると判断し、本件特例の適用はないとする結論に賛成である。

【わたなべ・みつる】

*2 この点については、筆者は、次の論文で詳しく整理しているので参照のこと。渡辺充「小規模宅地等の特例と『生計を一にしていた』親族の該当性」(「税理」ぎょうせい2021年7月号、72~77頁)